



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. Juni 2007 betreffend Erbschaftssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Erbschaftssteuer wird gemäß § 8 Abs. 1 und 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idgF, im Betrag von **€ 25.085,50** festgesetzt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Abgabenhöhe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der im Jahr 1980 verstorbene T hatte testamentarisch ua. seine Liegenschaft in EZ1 samt der Frühstückspension "XY" seiner Gattin E vermacht; als Nacherbe bzw. Nachlegatar wurde einer der Söhne, letztlich der Sohn J (= Berufungswerber, Bw), bestimmt. Zusage des Todes der E am 7. Juni 2006 wurde das Eigentumsrecht an der Liegenschaft für den Bw einverleibt.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 28. Juni 2007, StrNr, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft von € 497.082,18 unter Berücksichtigung des Freibetrages von € 2.200, sohin ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 494.882 gemäß

§ 8 Abs. 1 und 4 ErbStG (Stkl. I) die Erbschaftssteuer im Betrag von € 59.429,84 vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 28. Juni 2007).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, der Bw habe seit der Pensionierung der Mutter E im Jahr 1986 den Betrieb von ihr gepachtet und sei seither bereits wirtschaftlicher Eigentümer, der alle laufenden Kosten, zB auch die Kosten eines Anbaues 1990, aus Eigenem getragen habe. Der tatsächliche Verkehrswert sei wesentlich niedriger als der dreifache Einheitswert, da es sich um eine abgelegene und wenig rentable Pension mit geringem Umsatz handle. Diesbezüglich werde ein Sachverständigengutachten nachgereicht. Zudem sei der Freibetrag nach § 15a ErbStG, welche Bestimmung zur Erleichterung von Betriebsübergaben geschaffen worden sei, zu gewähren. Die Entrichtung der vorgeschriebenen Steuer sei existenzgefährdend. Die 1976 errichtete Frühstückspension sei von 1980 bis 1986 von der Mutter und anschließend vom Bw als Gewerbebetrieb weiter geführt und daher durchgehend als Gewerbebetrieb betrieben worden. Die Mutter habe bis 1986 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, dann bis 2003 – neben der Rente - Einkünfte aus der Verpachtung erzielt. Aufgrund der rückläufigen Umsatzentwicklung sei seit 2003 keine Pachtzahlung mehr möglich gewesen. Laut VwGH sei aber vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 Z 1 EStG erzielt haben müsse. Maßgeblich sei daher alleine, ob ein Gewerbebetrieb als solcher übergeben werde, andernfalls eine Übergabe zB erst einige Zeit nach der Pensionierung nicht möglich wäre. Es erscheine grundsätzlich verfassungsrechtlich bedenklich, wenn der Zeitpunkt der Übergabe von nicht beeinflussbaren Faktoren abhängt. Gegenständlich sei die Übergabe an den Bw durch die fideikommissarische Substitution festgelegt worden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2007 wurde dahin begründet, dass das grundbücherliche Eigentum von der Vorerbin übergegangen sei. Bemessungsgrundlage sei der dreifache Einheitswert; ein niedrigerer Verkehrswert sei bislang nicht nachgewiesen worden.

Mit Vorlageantrag samt ergänzendem Schreiben wurde das Verkehrswertgutachten des Sachverständigen N vom 28. August 2007 beigebracht, wonach der gemeine Wert der Liegenschaft – unter Gewichtung von Sachwert und Ertragswert – € 250.000 betrage, welcher der Bemessung zugrunde zu legen sei. Weiters wurde ergänzend eingewendet, die Mutter sei zwar zivilrechtliche Eigentümerin gewesen, der Bw habe jedoch als wirtschaftlicher Eigentümer/Pächter auf eigene Rechnung den Anbau 1990/1991 durchgeführt und sei auch als Bauwerber aufgetreten, sodass gem. § 418 ABGB der diesbezügliche Wertzuwachs (aufgrund der Gegenüberstellung der Einheitswerte vor und nach Zubau rund 14 %)

jedenfalls aus der Bemessung auszuschneiden sei. Die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat wurde beantragt.

Die Referentin hat zunächst die im Gutachten vorgenommene Gewichtung von Sach- und Ertragswert rechnerisch durch Vorhalt an den Sachverständigen abgeklärt, weiters in die Abhandlungsakten der verstorbenen Eltern des Bw, A1 und A2 des BG Kitzbühel, sowie in den Bewertungsakt EW-AZ1 des FA Kitzbühel Einsicht genommen und dem Bw folgenden Vorhalt vom 27. November 2008 zur Stellungnahme übermittelt:

"1.) Bewertung:

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen und Betriebsgrundstücke der dreifache Einheitswert (EW) maßgebend. Wird vom Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als dieser dreifache EW, so ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

Zufolge des nachträglich vorgelegten SV-Gutachtens des ... beträgt der gemeine Wert/ Verkehrswert der Liegenschaft EZ1 ... aufgrund der vorzunehmenden Gewichtung von Sachwert und Ertragswert € 250.000, von welchem Wert – anstelle des dreifachen EW – sohin gem. § 19 Abs. 2 ErbStG bei der Besteuerung auszugehen sein wird.

2.) Anbau 1990:

Aufgrund des Akteninhaltes, des eigenen Vorbringens und der Einsichtnahme in den bezug-habenden Bewertungsakt kann an Sachverhalt davon ausgegangen werden, dass der Berufungswerber (Bw), nachdem die Mutter E. 1986 in Pension gegangen ist, die Frühstückspension im Rahmen eines Pachtverhältnisses betrieben hat. In Zusammenhalt mit dem Anbau im Jahr 1990 (Errichtung 2 Zimmer und Garage) ist der Bw als Bauwerber aufgetreten, weshalb glaublich davon ausgegangen werden kann, dass er auch – wie vorgebracht – die diesbezüglichen Baukosten getragen hat. Insoweit wäre der Bw als redlicher Bauführer iSd § 418 ABGB zu qualifizieren, der in diesem Umfang bereits außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft erworben hatte und anlässlich des todeswegigen Erwerbes insoweit nicht mehr bereichert wurde.

Im Ergebnis wäre daher hilfsweise in Gegenüberstellung der Einheitswerte (EW) vor und nach dem Anbau ein prozentueller Abschlag von obgenanntem Verkehrswert wie folgt vorzunehmen:

Lt. Einsichtnahme in den Bewertungsakt EW-AZ1 des FA Kitzbühel hat der vor dem Anbau zuletzt zum 1.1.1983 festgestellte erhöhte EW ATS 2,110.000 sowie der nach dem Anbau zum 1.1.1991 festgestellte erhöhte EW ATS 2,280.000 betragen. Der EW 1983 hatte sich sohin aufgrund des Anbaues wertmäßig um $ATS\ 170.000 = 8,06\ \%$ erhöht.

Unter Berücksichtigung eines Abschlages von 8,06 % für den vom Bw errichteten Anbau errechnet sich der maßgebende gemeine Wert mit € 229.850 (= € 250.000 abzüglich € 20.150).

3.) Freibetrag nach § 15a ErbStG:

Bei dem begehrten Freibetrag von (bis zu) € 365.000 handelt es sich zwar um einen sachlichen Freibetrag ua. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die der Einkunftserzielung ua. aus Gewerbebetrieb dienen. Gleichzeitig müssen beim Zuwendenden Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen. Nicht begünstigt sind daher zB Übertragungen von Liebhabereibetrieben und wenn im Falle der Verpachtung eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (vgl. dazu die Richtlinie des BMF vom 14.12.1999, 10 3230/3-IV/10/99, Pkt. 2.1.).

Nach der VwGH-Judikatur (siehe Erk. vom 4.12.2003, 2002/16/0246) ist zwar vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber unmittelbar vor der Übergabe derartige Einkünfte (§ 2

Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) erzielt hat, weil die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei. Von einer Betriebsaufgabe sei dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage wäre, den Betrieb fortzuführen, oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses weiterzuführen.

Abgesehen davon, dass gegenständlich E – lt. eigenen Angaben - zuletzt nicht einmal mehr Einkünfte aus V+V aus der Verpachtung an den Bw geschweige denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hatte, ist für den UFS anhand der vorliegenden Umstände (1986 in Pension gegangen; fortgeschrittenes Alter; Verpachtung an Sohn zwecks Betriebsfortführung im Hinblick darauf, dass er zufolge der fideikommissarischen Substitution ohnehin Nacherbe ist) offenkundig, dass sie wohl keine Absicht mehr hatte, den Betrieb je selbst wieder fortzuführen. Diesfalls ist die Verpachtung zugleich als Betriebsaufgabe zu sehen, weshalb nach obiger Judikatur der Freibetrag nach § 15a ErbStG nicht zu gewähren ist. ... "

Im Antwortschreiben vom 17. Dezember 2008 stimmt der Bw den Ausführungen unter Punkten 1.) und 2.) betr. die Bewertung der Liegenschaft zu, hinsichtlich der Nichtgewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG bestünden jedoch nach wie vor verfassungsrechtliche Bedenken.

Mit Schreiben vom 12. Feber 2009 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Gesamtsenat zurückgezogen und gleichzeitig die Abhaltung eines Erörterungsgespräches beantragt.

In dem am 5. März 2009 durchgeführten Erörterungsgespräch wurde zu sämtlichen strittigen Punkten nochmals die Sach- und Rechtslage eingehend erörtert und – unter Verweis auf obigen Vorhalt - hinsichtlich der Punkte 1.) betr. die Bewertung der Liegenschaft und 2.) betr. die Berücksichtigung des Zubaues 1990 das dortige Ergebnis allseits außer Streit gestellt. Hinsichtlich des strittigen Freibetrages gem. § 15a ErbStG wurde seitens des UFS darauf hingewiesen, dass laut Einsichtnahme in den Veranlagungsakt der verstorbenen E, StrNr1 des FA Kitzbühel, im Rahmen einer im Jahre 1993 durchgeführten Betriebsprüfung festgestellt worden war, dass sie die Gewerbeberechtigung am 31. Jänner 1986 zurück gelegt hatte und bei ihr im Jahr 1986 die Betriebsaufgabe erfolgt war. Der Bw und sein steuerlicher Vertreter äußerten im Hinblick auf den Gesetzeszweck der Bestimmung nach § 15a ErbStG (Erleichterung von Betriebsübergaben) verfassungsrechtliche Bedenken, dies insbesondere bei gegenständlichem Sachverhalt, wonach wirtschaftlich betrachtet beim Bw der Erwerb eigentlich bereits im Jahr 1986 stattgefunden und der Betrieb immer der Erzielung von gewerblichen Einkünften gedient habe, dh. immer das Bestreben vorlag, den Betrieb zu erhalten und weiter zu führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idF noch vor BGBl I 2007/9 ab 1. August 2008, unterliegen der Erbschaftssteuer Erwerbe von Todes wegen und gelten als solche gem. § 2 Abs. 1 Z 1 ErbStG Erwerbe durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Die Steuerschuld entsteht für den Erwerb eines eingesetzten Nacherben mit dem Zeitpunkt des Eintrittes der Nacherbfolge (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit h ErbStG), d.h. mit dem Tod des Vorerben. Beim Eintritt des Falles der Nacherbfolge hat der Nacherbe (bzw. Nachlegatar) den Erwerb als vom Vorerben stammend zu versteuern (§ 5 Abs. 2 ErbStG).

Im Gegenstandsfalle waren zunächst zwei die Bewertung der Liegenschaft betreffende Punkte in Streit gestanden, die von den Parteien des Verfahrens im Rahmen des durchgeführten Erörterungsgespräches ausdrücklich außer Streit gestellt wurden (siehe eingangs).

Zufolge des nachträglich vorgelegten Sachverständigengutachtens ist daher gem. § 19 Abs. 2 ErbStG der Besteuerung der dort nachgewiesene gemeine Wert/Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von € 250.000, der geringer ist als der dreifache Einheitswert, zugrunde zu legen.

Des Weiteren ist der Bw hinsichtlich des auf sein Bauansuchen und seine Kosten 1990/1991 errichteten Anbaues als redlicher Bauführer iSd § 418 ABGB zu qualifizieren, der in diesem Umfang bereits außerbücherliches Eigentum an der Liegenschaft erworben hatte und anlässlich des todeswegigen Erwerbes insoweit nicht mehr bereichert wurde. In Gegenüberstellung der Einheitswerte vor und nach dem Anbau errechnet sich ein prozentueller Abschlag im Ausmaß von 8,06 % bzw. im Betrag von € 20.150 von vorgenanntem Verkehrswert. Bei der Steuerbemessung ist sohin vom gemeinen Wert der Liegenschaft von **€ 229.850** auszugehen.

Bei dem allein noch strittigen Freibetrag von (bis zu) € 365.000 gemäß § 15a ErbStG handelt es sich zwar um einen sachlichen Freibetrag u.a. für Erwerbe von Todes wegen von inländischen Betrieben, die nach Abs. 2 dieser Bestimmung der Einkunftserzielung u.a. aus Gewerbebetrieb dienen. Gleichzeitig ist davon auszugehen, dass beim Zuwendenden (Übergeber oder Erblasser) Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen müssen. Nicht begünstigt sind daher zB Übertragungen von Liebhabereibetrieben und: wenn **im Falle der Verpachtung eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen** (vgl. dazu die Richtlinie des BMF vom 14.12.1999, 10 3230/3-IV/10/99, Pkt. 2.1.).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe Erk. vom 4.12.2003, 2002/16/0246) ist zwar vom Gesetz nicht gefordert, dass der Übergeber **unmittelbar** vor der Übergabe derartige Einkünfte (nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) erzielt hat, weil die Verpachtung eines Betriebes idR noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen sei. Von einer Betriebsaufgabe sei dann zu sprechen, wenn der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem noch vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage wäre, den Betrieb fortzuführen, oder wenn er sonst nach außen zu erkennen gibt, dass er **nicht die Absicht hat, den Betrieb nach Auflösung des Pachtverhältnisses weiterzuführen**. Als ein gewichtiges Indiz bzw. untrügliches Zeichen für eine Betriebsaufgabe ist ua. die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung zu erachten (vgl. VwGH 18.11.2008, 2006/15/0253).

Abgesehen davon, dass im Gegenstandsfalle die Vorerbin E ab dem Jahr 2003 nicht einmal mehr Einkünfte aus V+V aus der Verpachtung des Betriebes an den Bw geschweige denn Einkünfte aus Gewerbebetrieb (diese lediglich bis 1986) erzielt hatte, steht anhand der Einsichtnahme in deren Veranlagungsakt fest, dass E im Jahr 1986 gleichzeitig mit der Pensionierung ihre Konzession zurückgelegt hatte und definitiv die Betriebsaufgabe erfolgt war. Diesfalls ist zufolge obiger VwGH-Judikatur die Gewährung des Freibetrages nach § 15a ErbStG zu versagen, da mit der Verpachtung des Betriebes zugleich die Betriebsaufgabe verbunden war.

Den vom Bw geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf die spezielle Konstellation des gegenständlichen Sachverhaltes (= vom Vater angeordnete fideikommissarische Substitution in Zusammenhalt mit der "wirtschaftlichen Übergabe" seitens der Mutter im Jahre 1986) und den Umstand, dass der Betrieb seit jeher der Erzielung von gewerblichen Einkünften gedient habe, darf entgegnet werden, dass der UFS als Verwaltungsbehörde seine Entscheidung allein in Ansehung der geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur zu treffen hat.

Die Beurteilung der allfälligen Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes ist ausschließlich der Entscheidung durch den Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage bemißt sich daher die Erbschaftssteuer wie folgt:

Wert der Liegenschaft	€ 229.850
abzügl. Freibetrag	<u>- € 2.200</u>
steuerpflichtiger Erwerb	€ 227.650
Steuer gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I): 9 %	€ 20.488,50

Steuer gem. § 8 Abs. 4: 2 % von € 229.850	<u>€ 4.597,00</u>
Erbschaftssteuer gesamt	€ 25.085,50

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. März 2009